

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

**COUR ADMINISTRATIVE**

**Numéro du rôle : 36893C**  
Inscrit le 31 août 2015

---

**Audience publique du 17 décembre 2015**

**Appel formé par  
la société anonyme ... S.A., Luxembourg,  
contre  
un jugement du tribunal administratif du 13 août 2015 (n° 36452 du rôle)  
dans un litige l'opposant à  
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'échange de renseignements - amende**

---

-

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 36893C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 31 août 2015 par Maître Jean-Philippe DRESCHER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., ayant son siège social à L-..., enregistrée auprès du Registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B ..., dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 13 août 2015 (n° 36452 du rôle), par lequel ledit tribunal l'a déboutée partiellement de son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 18 mai 2015 portant fixation d'une amende administrative fiscale au sens de l'article 5 de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale, de manière à avoir ramené l'amende administrative fiscale infligée à la demanderesse au montant de 150.000 euros, déclaré le recours non fondé pour le surplus et rejeté la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par la demanderesse ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 28 septembre 2015 par le délégué du gouvernement Sandro LARUCCIA pour compte de l'Etat ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Martin MICHARD, en remplacement de Maître Jean-Philippe DRESCHER, et Monsieur le délégué du Gouvernement Eric PRALONG en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 6 octobre 2015 ;

Vu l'avis de rupture du délibéré de la Cour administrative du 21 octobre 2015 invitant les parties à déposer un mémoire supplémentaire sur les questions y soulevées ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe de la Cour administrative le 20 novembre 2015 par Maître Jean-Philippe DRESCHER pour compte de la société anonyme ... S.A. ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe de la Cour administrative le même jour par le délégué du gouvernement Sandro LARUCCIA pour compte de l'Etat ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Maître Jean-Philippe DRESCHER et Monsieur le délégué du gouvernement Sandro LARUCCIA en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 26 novembre 2015.

-----  
-

Par courrier du 16 mars 2015, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », enjoignit à la société anonyme ... S.A., ci-après désignée par la « *société ...* », de lui fournir, pour le 22 avril 2015 au plus tard, certains renseignements concernant une société tierce, à savoir sa filiale, la société de droit français ... S.A.S., ci-après désignée par la « *société ...* », ladite injonction étant libellée comme suit :

*« En date du 3 décembre 2014, l'autorité compétente de l'administration fiscale française nous a transmis une demande de renseignements en vertu de la convention fiscale entre le Luxembourg et la France du 1<sup>er</sup> avril 1958, modifiée par la loi du 31 mars 2010 portant approbation de l'Avenant et de l'échange de lettres y relatif à ladite convention, ainsi que de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011, transposée en droit interne par la loi du 29 mars 2013.*

*L'autorité compétente luxembourgeoise a vérifié la régularité formelle de ladite demande de renseignements.*

*La personne morale concernée par la demande est la société ... SAS, ayant son siège social au 39, rue Marbeuf à F-75008 Paris.*

*Les autorités fiscales françaises vérifient la situation fiscale de la société SAS ..., détenue par la société ... SA, et nécessitent des renseignements afin de pouvoir se prononcer sur l'application des retenues à la source sur les distributions effectuées par SAS ... à ... SA.*

*Par conséquent, je vous prie de bien vouloir nous fournir, pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2011 au 31 décembre 2012, les renseignements et documents suivants pour le 22 avril 2015 au plus tard.*

- Veuillez indiquer si la société dispose d'un siège de direction effective au Luxembourg et veuillez décrire les caractéristiques principales (description du siège, surface des bureaux propres à ... SA, équipement matériel et informatique appartenant à ... SA, copie du contrat de bail des locaux, adresse de domiciliation) des sièges sociaux successifs de la société ... SA, avec pièces à l'appui ;*
- Veuillez fournir une liste des salariés de la société ... SA avec leur fonction au sein de la société et identifier les salariés liés au siège social de la société ;*
- Veuillez indiquer si la société ... SA loue de la main-d'oeuvre au Luxembourg ;*
- Veuillez indiquer s'il existe un contrat entre les sociétés ... SA et SAS ... et, dans l'affirmative, veuillez fournir une copie de ce(s) contrat(s) ;*
- Veuillez indiquer les participations de la société ... SA dans d'autres sociétés et veuillez indiquer comment ces participations ont été financées, avec pièces à l'appui ;*

- Veuillez indiquer les noms et adresses des associés de ... SA ainsi que le montant du capital détenu par chaque associé et le pourcentage de détention de chaque associé ;
- Veuillez indiquer pour quel montant les titres ... SAS étaient inscrits à l'actif de la société ... SA avant l'assemblée générale de la société ... en date du 7 mars 2012 et veuillez fournir l'historique des valeurs d'entrée des titres de ... à l'actif lors de l'apport du 5.12.2002, de l'apport du 31.10.2003 et de l'acquisition du 2.10.2007.

*Je tiens à vous rendre attentif que conformément à l'article 2 (2) de la loi du 25 novembre 2014 précitée, le détenteur des renseignements est obligé de fournir les renseignements demandés ainsi que les pièces sur lesquelles ces renseignements sont fondés en totalité, de manière précise et sans altération. (...) ».*

Le 21 avril 2015, la société ... répondit au prédit courrier du 16 mars 2015 en refusant explicitement de remettre certaines des informations requises, à savoir les noms et adresses de ses associés ainsi que le montant du capital détenu par chaque associé et le pourcentage de détention de chaque associé, au motif allégué que les informations requises ne seraient pas vraisemblablement pertinentes, le passage afférent se lisant comme suit :

*« (...) Par conséquent, nous vous informons que nous répondons à votre injonction à l'exception des documents / informations relatifs aux noms et adresses des associés de la Société, montant du capital détenu par chaque associé et pourcentage de détention de chaque associé, dans la mesure où ces éléments ne sont vraisemblablement pas pertinents (au sens de la convention fiscale entre le Luxembourg et la France du 1<sup>er</sup> avril 1958, modifiée par la loi du 31 mars 2010 portant approbation de l'Avenant et de l'échange de lettres y relatif à ladite convention, ainsi que de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011) pour permettre aux services de la Direction Générale des Finances Publiques en France de poursuivre la procédure en cours.*

*En effet, comme vous pouvez le constater à la lecture du courrier de la société ... du 5 décembre 2014, l'exonération de retenue à la source est fondée sur la doctrine administrative fiscale française, telle que celle-ci résulte de la décision DENKAVIT de la Cour de justice des communautés européennes du 14 décembre 2006 (BOI-RPPM-RECM-30-30-20-40 ; Instruction fiscale 4 C-7-07 du 10 mai 2007 ; Instruction fiscale 4 C-8-07 du 12 juillet 2007) et non sur les dispositions de l'article 119 ter du code général des impôts (CGI).*

*Dès lors, la demande d'informations concernant les noms et adresses de la Société, le montant du capital détenu par chaque associé et le pourcentage de détention de chaque associé, ne sont donc pas pertinents pour apprécier si les distributions de notre filiale doivent être soumis à la retenue à la source. (...) ».*

Le 22 avril 2015, le directeur adressa à la société ... un courrier lui enjoignant de communiquer, pour le 29 avril 2015, les informations requises, faute de quoi une amende administrative fiscale jusqu'à un montant de 250.000.- euros pourrait lui être infligée sur base de l'article 5 de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale, ci-après la « loi du 25 novembre 2014 ».

La société ... n'ayant pas obtempéré, le directeur prit le 18 mai 2015 une décision à son encontre dans laquelle il constata qu'elle n'avait pas donné de suites au rappel à sa décision d'injonction, de sorte qu'il lui infligea une amende administrative fiscale de 250.000.- euros conformément à l'article 5 de la loi du 25 novembre 2014, ladite décision étant libellée comme suit :

*« Vous n'avez pas donné suite à notre rappel du 22 avril 2015, vous enjoignant de nous fournir les renseignements manquants dans le cadre d'une demande d'assistance émanant des autorités fiscales françaises.*

*Par conséquent, je suis au regret de vous informer que conformément à l'article 5 de la loi du 25 novembre 2014 précitée, je me vois dans l'obligation de vous infliger une amende administrative fiscale de ... **EUR**.*

*Je vous prie de bien vouloir payer **endéans 1 mois**, à partir de la réception de la présente, cette somme sur le compte chèque postal du bureau de recette de Luxembourg : BIC CCPLLULL IBAN LU [...].*

*Je tiens à vous informer que contre la présente décision un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements.*

*Ce recours doit être introduit dans un délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 18 juin 2015, la société ... fit introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 18 mai 2015.

Dans son jugement du 13 août 2015, le tribunal administratif reçut le recours principal en réformation en la forme, dit qu'il n'y avait pas lieu de se prononcer sur le recours subsidiaire en annulation, au fond, dit le recours principal en réformation partiellement fondé et, par réformation de la décision déférée, ramena l'amende administrative fiscale infligée à la société ... au montant de ... euros, déclara le recours non fondé pour le surplus et rejeta la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par la demanderesse.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 31 août 2015, la société ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 13 août 2015.

Elle rappelle de prime abord les rétroactes de l'affaire en insistant sur les antécédents procéduraux en France, initiés en date du 27 novembre 2014 par une demande de la Direction générale des Finances Publiques de l'Ile-de-France adressée à la société ... en vue d'obtenir des précisions sur la non-application d'une retenue à la source relative à des distributions réalisées par cette dernière au profit de la société ..., en sa qualité d'associé unique. Cette demande des autorités françaises aurait été fondée sur l'article 119<sup>ter</sup> du Code général des impôts (CGI) qui exigerait, dans le cadre de l'exonération de retenue d'une distribution de dividendes, l'indication des identités et des coordonnées des associés de la société bénéficiaire des distributions et de ceux qui la contrôlent. Dans son courrier en réponse du 8 décembre 2014, remis en mains propres lors d'une réunion avec les responsables de l'administration française, la société ... aurait indiqué que les distributions avaient été exonérées non pas en vertu de l'article 119<sup>ter</sup> CGI, mais par application de la doctrine de l'administration fiscale même, résultant de l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne, ci-après désignée par la « CJUE », du 14 décembre 2006 (aff. C-170/05, Sté Denkavit International BV et s.à r.l. Denkavit) et des instructions fiscales afférentes, ces dernières devant être considérées comme opposables à l'administration au même titre que la loi. Une exonération sur base de l'arrêt précité du 14 décembre 2006 et de la doctrine afférente impliquerait que l'administration française n'aurait nul besoin de demander l'assistance du Luxembourg afin de connaître l'identité et les coordonnées des associés de la société .... Cette dernière affirme avoir découvert dans la suite avec stupéfaction ensemble avec la société ... que l'administration fiscale française avait, avant même d'avoir pris connaissance des observations de la société ... dans son courrier du 8 décembre 2014 et de lui avoir laissé un délai raisonnable pour répondre à sa demande, d'ores

et déjà adressé en date du 3 décembre 2014, soit moins d'une semaine après avoir émis son courrier du 27 novembre 2014 à la société ..., une demande d'assistance administrative à l'administration fiscale du Grand-Duché de Luxembourg dans le cadre de l'assistance administrative internationale. L'appelante insiste tout particulièrement sur le fait que la société ... ne dispose à ce stade d'aucun recours en France pour modifier l'étendue des renseignements demandés par l'administration fiscale française à l'administration fiscale du Grand-Duché de Luxembourg, alors même que tant la société ... que l'appelante estiment ne pas devoir fournir l'ensemble des documents requis mais seulement ceux vraisemblablement pertinents pour permettre à l'administration fiscale française de poursuivre la procédure en cours.

L'appelante reproche ensuite au tribunal de ne pas avoir statué sur l'ensemble de ses demandes en ayant limité son analyse à la vérification de la régularité et de la légalité de la décision lui ayant infligé une amende alors même qu'elle aurait indiqué dans son recours que l'appréciation du bien-fondé de l'amende ne pourrait être utilement effectuée sans procéder au préalable au contrôle de la décision d'injonction qui constituerait le fait générateur de l'amende. Le tribunal aurait rejeté à tort son argumentation tendant à voir écarter l'article 6 (1) de la loi du 25 novembre 2014, interdisant toute analyse de la décision d'injonction, comme étant contraire à l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, en abrégé « CEDH », et à l'article 12 de la Constitution, donc à des normes hiérarchiquement supérieures. L'appelante demande ainsi à la Cour de répondre à l'ensemble de ses demandes en écartant l'application de l'article 6 (1) de la loi du 25 novembre 2014 et en reconnaissant l'absence de pertinence vraisemblable des renseignements par elle non fournis, de manière à déclarer l'amende litigieuse non justifiée.

En droit, l'appelante critique le raisonnement du tribunal en ce qu'il a reconnu l'applicabilité de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la CEDH à l'égard de la décision prononçant l'amende, mais refusé de l'appliquer également à la décision d'injonction en estimant qu'il s'agirait d'une décision fiscale préparatoire qui échapperait à l'application de cette disposition en tant que mesure purement fiscale et préliminaire par référence à l'arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme, ci-après désignée par la « Cour EDH », du 12 juillet 2001 (aff. Ferrazini c/ Italie). L'appelante considère que ledit arrêt exclurait la matière fiscale seulement de la qualification comme contestation en matière civile, mais que la Cour EDH aurait précisé les trois critères usuels pour admettre l'existence d'une accusation pénale au sens de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la CEDH dans un arrêt du 23 novembre 2006 (Jussila c/ France, requête n° 73053/01) en confirmant l'applicabilité de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la CEDH aux sanctions fiscales visant à réprimer le comportement du contribuable et en retenant que les éléments pertinents du cadre fiscal dans lequel le contentieux s'inscrit devraient être pris en compte afin de rechercher si la procédure fiscale a respecté les exigences de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la CEDH, de manière qu'il faudrait examiner si la procédure, dans sa globalité, à savoir la phase judiciaire mais aussi la phase administrative préalable, était conforme aux exigences de cette disposition. Or, dans la mesure où tout contrôle de la décision d'injonction aurait fait défaut, il serait incontournable que les défauts des phases précédentes devraient rejaillir sur le procès en cours et il faudrait admettre l'applicabilité de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la CEDH à la décision d'injonction. Cette disposition engloberait notamment le droit d'accès à un tribunal qui impliquerait que ce dernier dispose d'une compétence de pleine juridiction supposant le pouvoir de se prononcer sur l'ensemble des questions de fait et de droit pertinentes pour la solution du litige et de réformer la mesure contestée. L'appelante ajoute qu'en droit luxembourgeois, le juge de la réformation disposerait d'un pouvoir d'appréciation de la légalité et de l'opportunité de la mesure prise et que, dans la mesure où la décision d'injonction constitue le fait générateur de l'amende, l'examen du bien-fondé de cette dernière impliquerait la

vérification préalable de la régularité de la demande d'injonction. L'appelante souligne qu'elle n'aurait à aucun moment pu avoir accès à un recours effectif à l'encontre de la décision d'injonction alors même que cette dernière aurait été déterminante pour l'issue du contentieux juridictionnel en sa qualité de fait générateur de l'amende litigieuse. Elle en déduit que le tribunal aurait refusé à tort d'écarter l'article 6 (1) de la loi du 25 novembre 2014 et qu'il incomberait à la Cour d'exercer le contrôle requis par l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la CEDH.

Relativement à l'existence d'une voie de recours dans l'Etat dont provient la demande d'échange de renseignements, l'appelante rappelle que la société ... ne disposerait d'un recours en France que contre une proposition de redressement, que jusqu'à ce jour elle n'aurait pas pu former un recours en l'absence d'une proposition de redressement émise par l'administration fiscale française et qu'elle n'en aura jamais au cas où ladite administration déciderait de ne pas émettre une telle proposition. Elle ajoute que même si une voie de recours existait effectivement devant les juridictions de l'Etat d'origine de la demande de renseignements, elle serait seulement ouverte au justiciable faisant l'objet de la demande de renseignements, mais non pas au destinataire de la décision d'injonction. L'appelante en conclut que l'argumentaire du tribunal suivant lequel l'interdiction de tout recours contre la demande d'échange de renseignements et la décision d'injonction au Luxembourg serait justifiée par l'existence de voies de recours devant les juridictions de l'Etat dont provient la demande de renseignements ne serait point fondé et que l'examen du bien-fondé de la décision d'injonction s'imposerait dans le cadre du recours sous examen dirigé contre la décision lui ayant infligé l'amende litigieuse.

Concernant le bien-fondé de la décision d'injonction, l'appelante expose que la condition de la pertinence vraisemblable trouverait sa source dans le Modèle de convention fiscale de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) concernant le revenu et la fortune pour l'application de l'article 26 dudit Modèle. Dans la mesure où l'article 3 (1) de la loi du 25 novembre 2014 imposerait, dans le cadre du contrôle de la régularité formelle, la vérification que la demande de renseignements contienne les indications prévues par les conventions et lois, dont l'accord bilatéral sur l'échange de renseignements en matière fiscale applicable, et où l'article 22 de la Convention entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproques en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Paris le 1<sup>er</sup> avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1960, ainsi que par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et les échanges de lettres y relatifs, ci-après désignée par la « *Convention* », prévoirait également cette condition de la pertinence vraisemblable qui serait encore précisée dans l'échange de lettres relatif au troisième avenant, les renseignements sollicités dans un cas concret par les autorités françaises devraient satisfaire à ladite condition. En l'espèce, cette condition de la pertinence vraisemblable n'aurait pas été examinée par le directeur et la demande des autorités françaises devrait être qualifiée de pêche aux renseignements au motif que les renseignements requis mais non fournis par l'appelante ne seraient pas pertinents pour élucider les affaires fiscales de la société .... L'appelante précise à cet égard que cette dernière n'aurait pas invoqué l'exonération de ses distributions de dividendes de la retenue à la source conformément aux conditions posées par l'article 119<sup>ter</sup> CGI, mais sur base de la doctrine de l'administration fiscale même résultant de ses instructions fiscales suite à l'arrêt prévisé de la CJUE du 14 décembre 2006, lesdites instructions devant être considérées comme opposables à l'administration au même titre que la loi. Or, l'application de ces instructions fiscales ne nécessiterait aucune vérification quant à l'identité des actionnaires de l'appelante qui ne présenterait pas de lien direct avec les conditions d'application de ces instructions, de manière que la demande des autorités françaises quant aux identités des actionnaires de l'appelante ne porterait pas sur un

renseignement vraisemblablement pertinent et ne serait pas motivée par un but fiscal réel. L'appelante conclut que les autorités françaises ne pourraient prospérer dans leur demande de renseignements qu'après avoir indiqué préalablement en quoi la position de la société ... relative à l'exonération de la retenue à la source française en dehors des conditions de l'article 119<sup>ter</sup> CGI serait inexacte.

L'appelante soutient en deuxième lieu que l'échange de renseignements se trouverait soumis à la condition de l'utilisation préalable, par l'Etat requérant, des sources habituelles de renseignements prévues par son droit interne avant de présenter une demande de renseignements à un autre Etat. Cette condition se trouverait également inscrite à l'article 17 de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par la « *directive 2011/16* », et à l'article 18 (1) de la loi du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par la « *loi du 29 mars 2013* », ayant transposé cette directive en droit interne, tout comme son respect serait contrôlé par la jurisprudence luxembourgeoise. L'appelante en déduit que l'administration fiscale française aurait dû attendre la réponse de la société ... et trancher préalablement la question de droit relative à la validité du choix de ladite société d'appliquer la doctrine même de l'administration fiscale française en matière d'exonération de retenue à la source plutôt que de devoir se conformer à l'article 119<sup>ter</sup> CGI avant de demander des éléments d'informations relatifs à l'application de cette dernière disposition. L'appelante renvoie encore à un courrier des conseils français de la société ... qui démontrerait que la procédure de vérification de la comptabilité serait un stade préliminaire de la procédure d'imposition, de manière que la demande de renseignements en cause serait prématurée. Or, cette demande non conforme aurait eu pour l'appelante la conséquence directe qu'elle se serait vue dans l'obligation de fournir des informations personnelles et confidentielles la concernant, portant sur l'identité de ses actionnaires, et ne présentant aucun lien avec les affaires fiscales de la société ....

Au vu de ces moyens développés par l'appelante et suite aux plaidoiries de l'affaire à l'audience publique du 6 octobre 2015, la Cour a prononcé le 21 octobre 2015 la rupture du délibéré sur base des considérations suivantes :

*« Dans l'affaire sous rubrique, l'examen des moyens invoqués par l'appelante a permis de dégager qu'elle requiert, dans le cadre de sa demande en réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 18 mai 2015 lui ayant infligé une amende administrative fiscale de ... €, le contrôle du bien-fondé et de l'opportunité de la décision d'injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 16 mars 2015 prise à son égard au motif que l'appréciation du bien-fondé de l'amende ne pourrait nécessairement se faire sans procéder au préalable au contrôle de la demande d'injonction qui constituerait le fait générateur de l'amende. Elle se prévaut à cet égard de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH) afin de voir écarter l'application de l'article 6 (1) de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale.*

*La Cour est cependant amenée à constater que la décision d'injonction en cause du directeur de l'administration des Contributions directes du 16 mars 2015 indique qu'elle donne suite à « une demande de renseignements en vertu de la convention fiscale entre le Luxembourg et la France du 1<sup>er</sup> avril 1958, modifiée par la loi du 31 mars 2010 portant approbation de l'Avenant et de l'échange de lettres y relatif à ladite convention, ainsi que de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011, transposée en droit interne par la loi du 29 mars 2013 ». Au vu de la jurisprudence jusque lors constante de la Cour, il est permis de déduire a priori à partir de ce libellé de ladite décision que le directeur a suivi les*

*autorités françaises et fondé son injonction à la fois sur la convention fiscale y visée, ainsi que sur la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par la « directive 2011/16 », partant sur ces deux ensembles de dispositions.*

*Or, dans la mesure où la décision d'injonction du 16 mars 2015 s'analyse ainsi en une mesure d'exécution, entre autres, de la directive 2011/16 et où l'amende infligée à l'appelante sanctionne le non-respect, par cette dernière, d'une obligation lui imposée dans le cadre de l'exécution, entre autres, de la directive 2011/16, la question se pose si la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, ci-après la « Charte », ne trouve pas application en l'espèce au vu de son article 51, paragraphe 1<sup>er</sup>, disposant que les dispositions de ladite Charte s'adressent aux Etats membres « lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union ».*

*La Charte consacre en effet également dans son article 47 un droit à un recours effectif devant un tribunal à toute personne dont les droits et libertés garantis par la Charte ont été violés. Sans préjudice d'autres droits ou libertés pouvant entrer en compte, le droit au respect de la vie privée consacré par l'article 7 de la Charte, le droit à la protection des données à caractère personnel prévu par l'article 8 de la Charte et le droit à une bonne administration consacré par l'article 41 de la Charte, ensemble les exigences de recours effectif découlant de l'article 47 de la Charte, pourraient être invoqués à cet égard.*

*Dans la mesure où la Charte constitue l'acte instaurant des droits fondamentaux qui relève du même ordre juridique communautaire que la directive 2011/16, la Cour estime que l'examen préalable des questions de l'applicabilité et de l'incidence des dispositions de la Charte en l'espèce, avant celui de l'incidence de la CEDH, relève du respect de la logique juridique et de la hiérarchie des normes de l'ordre juridique communautaire.*

*Dans ces conditions, la Cour prononce la rupture du délibéré et soulève d'office la question de l'applicabilité en l'espèce de la Charte et, dans l'affirmative, celle de l'incidence de ses dispositions par rapport aux moyens soulevés par l'appelante.*

*La Cour invite chacune des parties à prendre position par rapport à cette question à travers un mémoire supplémentaire à déposer au greffe de la Cour jusqu'au lundi 23 novembre 2015 ».*

Dans son mémoire supplémentaire, l'Etat indique liminairement que la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, ci-après la « Charte », présenterait deux particularités essentielles, à savoir d'abord que son applicabilité ne se conçoit que si les Etats membres mettent en œuvre le droit de l'Union qui ne s'occupe que des situations à vocation communautaire et présentant des liens transfrontaliers et ensuite que, contrairement à l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la CEDH, l'article 47, paragraphes 2 et 3, de la Charte ne comporterait pas la limitation de son champ d'application aux contestations sur des droits et obligations de caractère civil ou sur des accusations en matière pénale. Il précise encore que ce serait le contexte fiscal en mutation depuis l'année 2008 qui aurait motivé des modifications législatives, dont la suppression du droit de recours contre des décisions d'injonction par la nouvelle loi du 25 novembre 2015, afin de préserver la réputation et la pérennité de la place financière luxembourgeoise et de se conformer aux standards internationaux en matière fiscale.

Relativement au champ d'application de la Charte, l'Etat renvoie à deux arrêts de la CJUE du 26 février 2013 (aff. C-617/10, Aklagaren c/ Hans Akerberg Fransson et C-399/11, Stefano Melloni) dans lesquels la haute juridiction européenne aurait fixé les limites du champ d'application de la Charte en exigeant que la situation juridique à la base relève du champ d'application du droit de l'Union afin d'éviter que des violations de la Charte soient invoquées alors même que l'affaire au principal se rattache non pas à une situation régie par



le droit communautaire mais à un autre domaine d'activité étatique. L'Etat se prévaut des conclusions de l'avocat général prises dans le cadre de l'affaire C-617/10 Aklagaren c/ Hans Akerberg Fransson et ayant conclu que ce serait le degré de connexité entre le droit de l'Union mis en œuvre et l'exercice de la puissance publique de l'Etat qui constituerait la prémisses de la constatation d'un intérêt de l'Union à garantir le droit fondamental et que cette connexité serait extrêmement tenue dans cette affaire.

Ensuite, l'Etat souligne qu'en première instance, l'appelante aurait introduit un recours contre la seule décision de fixation d'une amende du 18 mai 2015, mais qu'en instance d'appel, sa requête se trouverait dirigée contre cette même décision du 18 mai 2015 et contre la décision d'injonction du 16 mars 2015. Il considère que cette façon d'agir ne serait pas conforme aux procédés les plus élémentaires du droit judiciaire privé et soulèverait ainsi la question de la recevabilité de cette demande nouvelle. Après avoir relevé que les autorités françaises auraient basé leur demande de renseignements sur les deux bases légales de la Convention et de la directive 2011/16 afin d'accorder la plénitude de leurs effets à leur requête, l'Etat indique que sur les sept différents chefs de renseignements définis dans la décision d'injonction du 16 mars 2015, l'appelante aurait seulement refusé l'indication des noms, adresses et parts sociales détenues par ses associés et que ces informations relèveraient plutôt du droit des sociétés que du droit fiscal, de manière qu'on ne pourrait que spéculer sur les vraies motivations se cachant derrière une telle attitude récalcitrante de l'appelante et qu'il faudrait soulever la question de son intérêt à agir eu égard à la question de savoir à quel préjudice né, certain et actuel l'appelante pourrait être exposée en cas de communication des noms, adresses et pourcentages des parts sociales détenues. Au vu de ces considérations, l'Etat soutient qu'une application automatique de la Charte à la présente affaire semblerait artificielle, d'autant plus que le fondement de la demande de renseignements sur deux bases légales devrait avoir pour effet que le lien nécessaire avec le droit de l'Union ne pourrait pas être admis en l'absence de tout doute.

En tant que justification de l'exclusion de tout contrôle judiciaire à l'égard d'une décision d'injonction du directeur, l'Etat fait valoir que l'atténuation, voire la restriction à des libertés fondamentales pourrait être, exceptionnellement, admise au regard de la cohérence du régime fiscal dictée par des impératifs d'ordre public et que la CJUE aurait déjà admis cette justification à l'égard d'une liberté fondamentale relevant également du droit primaire de l'Union. Or, dans le cadre de la présente affaire, le Luxembourg se serait engagé à travers une déclaration du ministre du Budget et du Trésor de l'époque à se conformer aux principes de l'OCDE en matière d'échange de renseignements notamment en ce qui concerne le secret bancaire et la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par la « *loi du 31 mars 2010* », aurait instauré un régime en matière d'échange de renseignements international qui était commun aux trois administrations fiscales luxembourgeoises afin d'assurer la cohérence du régime fiscal à travers une application uniforme du mécanisme d'échange de renseignements au Luxembourg. Or, dans la mesure où le système de l'échange de renseignements correspondrait à un rouage transnational dans le cadre duquel le Luxembourg devrait montrer qu'il respecte les standards internationaux et où les délégués du gouvernement auraient peiné depuis l'adoption de la loi du 31 mars 2010 à convaincre les juridictions administratives qu'une approche trop réticente du mécanisme d'échange de renseignements risquerait d'être interprétée comme tentative de faire obstacle à un échange d'informations effectif, il serait indéniable que le système d'application de l'échange de renseignements mis en place par la loi du 25 novembre 2014 tendrait à assurer une cohérence du régime fiscal au Luxembourg.

Relativement à la formulation d'une éventuelle question préjudicielle à soumettre à la CJUE, l'Etat souligne qu'elle devrait prendre en considération les particularités,

premièrement, de savoir si l'article 6 (1) de la loi du 25 novembre 2014 est ou n'est pas contraire à l'article 47, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la Charte en ce qu'il ne prévoit pas de recours à l'encontre des demandes d'échange de renseignements dans l'Etat requis mais uniquement dans l'Etat requérant et, deuxièmement, de savoir si l'Etat luxembourgeois, en tant qu'autorité requise, ne ferait pas obstacle au principe de la coopération loyale inscrit à l'article 4 du Traité sur l'Union européenne (TUE), à la théorie de l'effet utile du droit de l'Union et à l'exécution de la directive 2011/16 en faisant de la norme de la pertinence vraisemblable une *condicio sine qua non* de l'application de l'article 5 de cette dernière.

Quant à la question de la recevabilité de l'argumentation de l'appelante relative au contrôle du bien-fondé de la décision d'injonction du 16 mars 2015 en instance d'appel, il y a lieu de rappeler qu'on entend par demande nouvelle en appel la demande qui diffère de celle contenue dans la requête introductive de première instance par son objet, par sa cause ou par les personnes entre qui elle est engagée, tandis que par moyen nouveau, on entend la raison de droit ou de fait invoquée pour la première fois par devant la Cour à l'appui d'une prétention. L'objet du recours est constitué par le résultat que la partie demanderesse entend obtenir.

Or, en l'espèce, il convient de constater que dans sa requête introductive de première instance, l'appelante a sollicité la réformation, sinon l'annulation de la seule décision du 18 mai 2015 portant fixation de l'amende litigieuse à son encontre et qu'elle a développé également en première instance son argumentation fondée sur l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la CEDH suivant laquelle le juge administratif devrait vérifier le bien-fondé de la décision d'injonction du 16 mars 2015 nonobstant les termes de l'article 6 (1) de la loi du 25 novembre 2015 dans le cadre de ce recours contre la décision de fixation de l'amende afin de pouvoir correctement asseoir si la fixation de ladite amende est valablement justifiée par tous les éléments pertinents de la cause. En deuxième instance, l'appelante reprend de manière invariée cette définition de l'objet de son recours dans sa requête d'appel et réitère, en l'étayant encore davantage, l'argumentation susvisée. Il s'ensuit que l'appelante n'a formulé en appel aucune demande qui devrait être qualifiée de nouvelle et qui tomberait dans le champ de l'interdiction des demandes nouvelles en appel posée par l'article 41 (2) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par la « *loi du 21 juin 1999* ».

Relativement à la question de l'intérêt à agir de l'appelante également soulevée par le délégué du gouvernement, il échet de constater que la décision fixant l'amende a été adressée à l'appelante, qui est dès lors à considérer comme destinataire de l'acte administratif actuellement soumis au contrôle du juge administratif, et qu'elle instaure à l'encontre de l'appelante une sanction administrative en raison de son refus de fournir des renseignements concernant directement l'appelante en ce sens qu'ils portent, notamment, sur son propre actionnariat et son propre fonctionnement. La Cour tient à ajouter qu'il est vrai que la loi soumet les personnes relevant de la souveraineté fiscale luxembourgeoise à un certain nombre d'obligations déclaratives, documentaires, voire de comptabilisation et de collaboration avec les administrations fiscales et ce pour les besoins de l'établissement à la fois des impôts dont elles sont personnellement redevables et des impôts dus par d'autres personnes et que la loi prévoit certaines formes de sanctions pour l'hypothèse où la personne concrètement sollicitée refuserait de donner suite à l'obligation lui ainsi faite. Cependant, même si ces obligations à charge desdites personnes ont pour corollaire le droit pour l'administration d'obtenir communication, voire d'accéder aux documents afférents, il n'en reste pas moins que ces derniers sont à la base la propriété des personnes les ayant établis ou reçus, de manière que l'exercice de son droit de communication et d'accès par l'administration - que ce soit pour les besoins de l'imposition de la personne concernée même ou d'un tiers - s'analyse en principe en une atteinte à cette propriété et que ledit droit de l'administration n'est pas illimité, mais doit être instauré par la loi et se trouve soumis aux

conditions y prévues. Dans ces conditions, une personne à l'égard de laquelle l'administration fiscale a fixé une sanction administrative, pour l'avoir empêchée d'exercer son droit de communication ou d'accès, a un intérêt légitime et personnel patent à faire contrôler la légalité de l'acte décisionnel afférent par le juge compétent.

Il découle de ces développements que les deux arguments étatiques relatifs à l'étendue de la recevabilité de l'appel et à la recevabilité du recours initial laissent d'être justifiés et doivent partant être écartés.

Quant au fond, l'examen des moyens soulevés par l'appelante et des questions soulevées par la Cour implique d'abord de voir préciser le cadre légal sur lequel la décision d'injonction du 16 mars 2015 est fondée et, au vu du refus partiel d'exécution de cette dernière par l'appelante, également la décision de fixation de l'amende du 18 mai 2015 en tant que mesure sanctionnant le non-respect par l'appelante des obligations découlant pour elle du cadre légal ainsi tracé.

Il y a liminairement lieu de rappeler qu'une demande d'échange de renseignements provenant des autorités françaises peut être basée notamment soit sur la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 ayant transposé cette directive en droit interne, soit sur l'article 22 de la Convention. Ces deux ensembles de dispositions ont des champs d'application distincts en ce qui concerne tant les Etats liés que les personnes et les impôts visés, de manière qu'ils sont susceptibles de s'appliquer parallèlement à une situation donnée. La directive 2011/16 prime dans les relations entre Etats membres de l'Union européenne sur les conventions de non-double imposition conclues par deux d'entre eux non pas en tant que disposition postérieure, mais en tant que disposition du droit de l'Union hiérarchiquement supérieure en ce sens que la directive laisse en principe entière l'application de la convention de non-double imposition, mais peut imposer à deux Etats membres un échange de renseignements dans des hypothèses où la convention de non-double imposition entre ces deux Etats membres ne le prévoit pas et qu'elle admet, au vœu de son article 1<sup>er</sup>, alinéa 3, « *l'exécution de toute obligation des États membres quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux* » (cf. CJUE 11 octobre 2007, ELISA, n° C-451/05).

Par voie de conséquence, s'il était loisible aux autorités françaises d'invoquer à la fois la directive 2011/16 et la Convention à l'appui d'une demande de renseignements, il a incombé au directeur, en tant qu'autorité compétente de l'Etat requis, de fonder sa décision de donner suite à cette demande et d'enjoindre à un détenteur de renseignements sur l'un ou l'autre de ces ensembles de dispositions de droit supranational et national, sinon d'en faire une application distributive selon les spécificités de la demande d'échange de renseignements lui soumise. Il incombe ainsi au directeur d'indiquer dans sa décision la base habilitante pour son injonction à un détenteur de renseignements de lui communiquer ces derniers, sinon, à défaut d'une telle indication dans la décision même, au juge administratif de déterminer les dispositions respectivement conventionnelles, communautaires et légales applicables le cas échéant.

En l'espèce, il se dégage du libellé de la décision d'injonction directoriale du 16 mars 2015 que la demande des autorités françaises a été soumise sur base de la Convention et de la directive 2011/16. Le directeur y certifie que la « *l'autorité compétente luxembourgeoise a vérifié la régularité formelle de ladite demande de renseignements* » sans autrement préciser les dispositions de droit international ou national par rapport auxquelles il a procédé à ce contrôle. Ainsi que la Cour l'a déjà admis à maintes reprises dans le cadre d'autres affaires, le libellé de la décision déferée permet donc de conclure que le directeur a suivi les autorités françaises et fondé son injonction à la fois sur la Convention et la directive 2011/16, partant sur ces deux ensembles de dispositions.

A cela s'ajoute qu'il y a lieu d'admettre que dans la mesure où, premièrement, les autorités françaises ont invoqué à la fois l'engagement de droit public international du Luxembourg découlant de la ratification de la Convention et la charge imposée à ce dernier par l'article 4, paragraphe 3, alinéa 2, du TUE, aux termes duquel « *les États membres prennent toute mesure générale ou particulière propre à assurer l'exécution des obligations découlant des traités ou résultant des actes des institutions de l'Union* », d'adopter les mesures nécessaires afin de se conformer à son obligation découlant du droit de l'Union et, plus particulièrement, de la directive 2011/16 de donner suite à une demande de renseignements provenant d'un autre Etat membre et où, deuxièmement, conformément aux développements ci-avant, la directive 2011/16 prime sur les conventions de non-double imposition convenues entre Etats membres, il y a lieu de conclure que la directive 2011/16, ensemble la loi du 29 mars 2013 ayant transposé son contenu en droit interne, constitue le cadre légal de référence par rapport à la décision d'injonction du 16 mars 2015, l'article 22 de la Convention devenant essentiellement pertinent s'il prévoit sous un certain aspect un échange de renseignements plus étendu que la directive 2011/16. Cette conclusion implique également que la décision du 18 mai 2015 ayant fixé l'amende litigieuse à l'encontre de l'appelante doit être située dans le même cadre de mesures particulières prises par le Luxembourg afin d'exécuter son obligation déclenchée par la demande des autorités françaises d'échanger les renseignements y précisés et plus particulièrement afin de vaincre la résistance de l'appelante et de l'amener à soumettre au directeur les renseignements relatifs à son actionnariat en vue de leur continuation aux autorités françaises.

En ce qui concerne le cadre légal luxembourgeois relatif à la procédure et aux voies de recours applicable aux décisions des 16 mars et 18 mai 2015, il convient de préciser que, dans la mesure où la demande de renseignements des autorités françaises a été soumise le 3 décembre 2014, soit après la date du 1<sup>er</sup> décembre 2014 à laquelle la loi du 25 novembre 2014 est entrée en vigueur conformément à son article 10, la décision d'injonction du 16 mars 2015 et la décision de fixation de l'amende litigieuse se trouvent régies exclusivement par la loi du 25 novembre 2014. Or, alors que la loi antérieure, en l'occurrence l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010, ouvrait encore un recours en annulation pouvant être dirigé directement contre une décision d'injonction à un tiers détenteur de fournir certains renseignements, l'article 6 (1) de la loi du 25 novembre 2014, en disposant qu'« *aucun recours ne peut être introduit contre la demande d'échange de renseignements et la décision d'injonction* », exclut formellement l'exercice d'un recours juridictionnel direct à l'encontre d'une décision d'injonction. L'appelante n'a en conséquence pas été en mesure de contester la validité de la décision d'injonction du 16 mars 2015 en formant directement un recours contentieux à son encontre.

Il convient d'ajouter que le droit luxembourgeois n'admet actuellement pas le contrôle par voie d'exception des actes administratifs individuels et ce contrairement aux actes réglementaires par rapport auxquels l'article 95 de la Constitution impose à toute juridiction le devoir de refuser l'application des règlements illégaux. Il s'ensuit qu'une fois que le délai de recours devant le tribunal administratif contre une décision individuelle est expiré ou qu'en cas d'exclusion de tout recours contre une décision individuelle, cette dernière ne peut plus être remise en cause par voie de l'exception d'illégalité (R. ERGEC : *Le contentieux administratif en droit luxembourgeois*, mis à jour par F. DELAPORTE, n° 46, Pas. adm. 2015, p. 28). Par voie de conséquence, l'appelante ne se voit pour le moment pas reconnaître en droit luxembourgeois le droit de contester la validité de la décision d'injonction du 16 mars 2015 dans le cadre d'un recours dirigé contre la décision de fixation d'amende du 18 mai 2015 afin de voir mettre à néant cette amende sur base du mal-fondé de la décision d'injonction.

Afin de prospérer quand-même dans sa prétention de voir examiner le bien-fondé de la décision d'injonction du 16 mars 2015 en tant qu'elle constitue le fondement de la

décision d'amende déférée, l'appelante se prévaut dans sa requête d'appel en substance de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la CEDH pour conclure que cette disposition imposerait au juge administratif l'examen de la validité de la décision d'injonction au-delà de l'interdiction portée par l'article 6 (1) de la loi du 25 novembre 2014 et de l'absence d'un contrôle par voie d'exception des actes administratifs individuels.

Néanmoins, ainsi qu'elle l'avait déjà fait sous-entendre dans son avis du 21 octobre 2015, la Cour estime que la Charte doit également être prise en compte à l'égard de la substance de l'argumentation de l'appelante.

En effet, la directive 2011/16 indique elle-même dans son considérant n° 28 que « *la présente directive respecte les droits fondamentaux et est conforme aux principes reconnus, en particulier, par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne* ». En outre, la Charte a, conformément à l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, TUE, dans l'ordre juridique de l'Union la même valeur que les traités, de manière à faire partie des dispositions suprêmes dans la hiérarchie des normes de l'ordre juridique de l'Union, et elle consacre dans son article 47 un droit à un recours effectif devant un tribunal à toute personne dont les droits et libertés garantis par la Charte ont été violés. Dans ces conditions, la Cour estime que la logique juridique impose d'examiner l'applicabilité des dispositions protectrices des personnes faisant partie de l'ordre juridique de l'Union et susceptibles de s'imposer en la matière sous examen en tant que normes hiérarchiquement supérieures avant d'examiner si des dispositions de la CEDH relevant du droit international public peuvent trouver application et sous-tendre utilement l'argumentation de l'appelante.

La Charte définit son champ d'application dans les termes suivants en son article 51 :

*« 1. Les dispositions de la présente Charte s'adressent aux institutions, organes et organismes de l'Union dans le respect du principe de subsidiarité, ainsi qu'aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union. En conséquence, ils respectent les droits, observent les principes et en promeuvent l'application, conformément à leurs compétences respectives et dans le respect des limites des compétences de l'Union telles qu'elles lui sont conférées dans les traités.*

*2. La présente Charte n'étend pas le champ d'application du droit de l'Union au-delà des compétences de l'Union, ni ne crée aucune compétence ni aucune tâche nouvelles pour l'Union et ne modifie pas les compétences et tâches définies dans les traités ».*

Il découle de cette disposition que la Charte ne s'applique pas à toutes les actions des Etats membres, mais seulement à celles à travers lesquelles ils mettent en œuvre le droit de l'Union.

Concernant la notion de la « *mise en œuvre* » du droit de l'Union, l'appelante rappelle à bon droit que la CJUE avait déjà jugé avant l'entrée en vigueur de la Charte que l'obligation de respecter les droits fondamentaux définis dans le cadre de l'Union européenne ne s'impose aux Etats membres que lorsqu'ils agissent dans le champ d'application du droit de l'Union et mettent en œuvre des réglementations communautaires (cf. CJUE 13 juillet 1989, aff. 5/88 Wachauf). La CJUE a en outre précisé le champ d'application de la Charte dans son arrêt du 26 février 2013 (aff. C-617/10, Aklagaren c/ Hans Akerberg Fransson), ci-après désigné comme « *l'arrêt Fransson du 26 février 2013* », dans le cadre duquel elle a retenu que « *les droits fondamentaux garantis dans l'ordre juridique de l'Union ont vocation à être appliqués dans toutes les situations régies par le droit de l'Union, mais pas en dehors de telles situations. C'est dans cette mesure que la Cour a déjà rappelé qu'elle ne peut apprécier, au regard de la Charte, une réglementation nationale qui ne se situe pas dans le cadre du droit de l'Union. En revanche, dès lors qu'une telle réglementation entre dans le champ d'application de ce droit, la Cour, saisie à titre préjudiciel, doit fournir tous les éléments d'interprétation nécessaires à l'appréciation, par la juridiction nationale, de la*

*conformité de cette réglementation avec les droits fondamentaux dont elle assure le respect (voir notamment, en ce sens, arrêts du 18 juin 1991, ERT, C-260/89, Rec. p. I-2925, point 42; du 29 mai 1997, Kremzow, C-299/95, Rec. p. I-2629, point 15; du 18 décembre 1997, Annibaldi, C-309/96, Rec. p. I-7493, point 13; du 22 octobre 2002, Roquette Frères, C-94/00, Rec. p. I-9011, point 25; du 18 décembre 2008, Sopropé, C-349/07, Rec. p. I-10369, point 34; du 15 novembre 2011, Dereci e.a., C-256/11, Rec. p. I-11315, point 72, ainsi que du 7 juin 2012, Vinkov, C-27/11, point 58).*

*Cette définition du champ d'application des droits fondamentaux de l'Union est corroborée par les explications relatives à l'article 51 de la Charte, lesquelles, conformément à l'article 6, paragraphe 1, troisième alinéa, TUE et à l'article 52, paragraphe 7, de la Charte, doivent être prises en considération en vue de son interprétation (voir, en ce sens, arrêt du 22 décembre 2010, DEB, C-279/09, Rec. p. I-13849, point 32). Selon lesdites explications, « l'obligation de respecter les droits fondamentaux définis dans le cadre de l'Union ne s'impose aux États membres que lorsqu'ils agissent dans le champ d'application du droit de l'Union ».*

*Les droits fondamentaux garantis par la Charte devant, par conséquent, être respectés lorsqu'une réglementation nationale entre dans le champ d'application du droit de l'Union, il ne saurait exister de cas de figure qui relèvent ainsi du droit de l'Union sans que lesdits droits fondamentaux trouvent à s'appliquer. L'applicabilité du droit de l'Union implique celle des droits fondamentaux garantis par la Charte.*

*Lorsque, en revanche, une situation juridique ne relève pas du champ d'application du droit de l'Union, la Cour n'est pas compétente pour en connaître et les dispositions éventuellement invoquées de la Charte ne sauraient, à elles seules, fonder cette compétence (voir, en ce sens, ordonnance du 12 juillet 2012, Currà e.a., C-466/11, point 26).*

*Ces considérations correspondent à celles qui sous-tendent l'article 6, paragraphe 1, TUE, aux termes duquel les dispositions de la Charte n'étendent en aucune manière les compétences de l'Union telles que définies dans les traités. De même, en vertu de l'article 51, paragraphe 2, de la Charte, cette dernière n'étend pas le champ d'application du droit de l'Union au-delà des compétences de l'Union, ni ne crée aucune compétence ni aucune tâche nouvelles pour l'Union et ne modifie pas les compétences et les tâches définies dans les traités (voir arrêt Dereci e.a., précité, point 71) ».*

*Dans un arrêt plus récent du 10 juillet 2014 (aff. C-198/13, Julian Hernandez e.a.), la CJUE a en outre précisé qu'« à cet égard, il importe de rappeler que la notion de « mise en oeuvre du droit de l'Union » au sens de l'article 51 de la Charte présuppose l'existence d'un lien de rattachement entre un acte du droit de l'Union et la mesure nationale en cause, qui dépasse le voisinage des matières visées ou les incidences indirectes de l'une des matières sur l'autre (voir, en ce sens, arrêts antérieurs à l'entrée en vigueur de la Charte, Defrenne, 149/77, EU:C:1978:130, points 29 à 32; Kremzow, C 299/95, EU:C:1997:254, points 16 et 17; Mangold, C 144/04, EU:C:2005:709, point 75, ainsi que arrêt Siragusa, EU:C:2014:126, point 24).*

*Notamment, la Cour a conclu à l'inapplicabilité des droits fondamentaux de l'Union par rapport à une réglementation nationale en raison du fait que les dispositions de l'Union du domaine concerné n'imposaient aucune obligation spécifique aux États membres à l'égard de la situation en cause au principal (voir arrêts Maurin, C-144/95, EU:C:1996:235, points 11 et 12, ainsi que Siragusa, EU:C:2014:126, points 26 et 27) ».*

*Il est vrai que la situation juridique de l'espèce se situe dans le cadre général de l'application de la loi nationale française en matière d'impôts directs et plus particulièrement en la matière de la retenue d'impôt française sur les distributions de bénéfices par des sociétés opaques et que la matière des impôts directs relève de la compétence des États*

membres en l'absence de mesure d'harmonisation conformément à la jurisprudence constante de la CJUE (cf. notamment CJUE 13 décembre 2005, aff. C-446/03, Marks & Spencer).

Cependant, la situation juridique de l'espèce et les actes étatiques en cause se situent également dans le cadre plus précis de la coopération administrative dans le domaine fiscal et la directive 2011/16 s'applique, au vœu de son article 2, « *à tous les types de taxes et impôts prélevés par un État membre, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales* », tout en excluant dans son champ d'application seulement la taxe sur la valeur ajoutée, les droits de douane et les droits d'accises qui sont couverts par d'autres textes de législation de l'Union relatifs à la coopération administrative entre États membres, ainsi que les cotisations sociales obligatoires dues à l'État membre, à une de ses entités ou aux organismes de sécurité sociale de droit public. Les impôts directs sur le revenu et, plus particulièrement, les retenues d'impôt sur distributions de dividendes rentrent partant dans le champ d'application de la directive 2011/16 qui, au vœu de son article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1<sup>er</sup>, « *établit les règles et procédures selon lesquelles les États membres coopèrent entre eux aux fins d'échanger les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne des États membres relative aux taxes et impôts visés à l'article 2* ». Or, l'article 5 de la directive 2011/16, en disposant qu'« *à la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise communique à l'autorité requérante les informations visées à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives* », met à charge des Etats membres une obligation issue du droit de l'Union de coopérer avec les autres Etats membres dans le cadre du champ d'application de la directive 2011/16 et du régime de l'échange de renseignements sur demande instauré par cette dernière et de donner suite aux demandes de renseignements qui lui sont adressées en qualité d'Etat requis de la part des autorités compétentes des autres Etats membres.

Afin d'assurer l'exécution de cette obligation de coopération dans le cadre de l'échange de renseignements sur demande, la directive 2011/16 impose plus précisément aux Etats membres qui sont saisis d'une demande de renseignements dans son article 5, paragraphe 1<sup>er</sup>, l'obligation que « *l'autorité requise fait effectuer toute enquête administrative nécessaire à l'obtention des informations visées à l'article 5* » et dans son article 5, paragraphe 3, que « *pour obtenir les informations demandées ou pour procéder à l'enquête administrative demandée, l'autorité requise suit les mêmes procédures que si elle agissait de sa propre initiative ou à la demande d'une autre autorité de son propre État membre* ». L'article 18, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la même directive dispose dans le sens que « *si des informations sont demandées par un Etat membre conformément à la présente directive, l'Etat membre requis met en œuvre son dispositif de collecte de renseignements afin d'obtenir les informations demandées, même si ces dernières ne lui sont pas nécessaires pour ses propres besoins fiscaux* ». Il y a lieu de conclure que la directive 2011/16 n'instaure pas de procédures particulières à respecter par les Etats membres lorsqu'ils s'exécutent de leurs obligations dans le cadre de l'échange de renseignements prévu par elle, mais qu'elle leur fait l'obligation de faire usage des procédures prévues en leur droit interne aux fins de l'obtention de renseignements pour leurs besoins propres afin de satisfaire à leur obligation issue du droit de l'Union d'obtenir les informations ou d'effectuer une enquête administrative précise conformément à la demande de l'Etat requérant. Si les procédures utilisées par les Etats membres restent partant nationales, la fin nationale d'application des lois d'impôt internes dans laquelle elles ont été instituées se trouve par contre remplacée par la fin communautaire de la coopération administrative en matière fiscale. La CJUE a également déjà décidé dans le cadre d'une affaire concernant des questions de respect des droits du contribuable par l'Etat requérant, lorsqu'il décide d'avoir recours à une demande de renseignements à l'égard d'un autre Etat membre, que « *les questions posées relatives aux*

*obligations de l'Etat membre requérant à l'égard du contribuable concernant la mise en œuvre du droit de l'Union et la Cour est compétente pour examiner l'application, dans ce contexte, des droits fondamentaux, et notamment du droit d'être entendu »* (CJUE 22 octobre 2013, aff. C-276/12, Jiri Sabou).

Or, dans la mesure où la CJUE a ainsi déjà retenu que l'Etat requérant met en œuvre le droit de l'Union en procédant à une demande d'échange de renseignements, la même conclusion devrait s'imposer à l'égard de l'Etat requis lorsqu'il prend les mesures internes nécessaires afin de se conformer à son obligation découlant de la directive 2011/16 de donner une suite utile à pareille demande.

Il y a lieu d'ajouter que s'il est vrai que l'acte décisionnel déféré en l'espèce, à savoir la décision de fixation d'une amende du 18 mai 2015, ne tend pas directement aux fins d'obtention de renseignements sollicités par un autre Etat membre, mais à sanctionner une personne de droit privé en tant que tiers détenteur pour ne pas avoir déféré à une injonction en fournissant les renseignements lui demandés, il n'en reste pas moins que la sanction administrative litigieuse a été fixée à l'égard de l'appelante en raison de manquements lui reprochés à ses obligations de coopération dans le cadre de l'exécution d'une demande de renseignements par l'Etat luxembourgeois en sa qualité d'Etat requis. En outre, l'instauration de sanctions administratives par l'Etat requis devrait être considérée comme un élément du « *dispositif de collecte de renseignements* » au sens de l'article 18, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la directive 2011/16 en ce que sa finalité consiste à vaincre la résistance du détenteur de renseignements afin de permettre à l'Etat requis d'obtenir les informations sollicitées par un autre Etat membre et de se conformer ainsi à son obligation de fournir les renseignements demandés. Ainsi, tout comme la sanction pénale en matière de TVA en cause dans le cadre de l'arrêt Fransson du 26 février 2013, la sanction administrative litigieuse devrait être qualifiée de mise en œuvre des articles 5 et 18 de la directive 2011/16 et, donc, du droit de l'Union au sens de l'article 51, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la Charte.

La Cour déduit à partir de ces éléments qu'il existe de bonnes raisons d'admettre que la Charte devra trouver application dans le cadre du litige sous examen.

En partant dès lors de cette prémisse de l'applicabilité de la Charte, la disposition que l'appelante pourrait invoquer à son profit afin de voir reconnaître le bien-fondé de son argumentation relative à son droit de voir vérifier le bien-fondé de la décision d'injonction du 16 mars 2015 dans le cadre de son recours contre la décision de fixation d'amende du 18 mai 2015, est celle de l'article 47 de la Charte qui dispose que « *Toute personne dont les droits et libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues au présent article.*

*Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi préalablement par la loi. Toute personne a la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter.*

*Une aide juridictionnelle est accordée à ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes, dans la mesure où cette aide serait nécessaire pour assurer l'effectivité de l'accès à la justice ».*

Cette disposition soumet son applicabilité à la condition que les droits et libertés garantis par le droit de l'Union soient violés.

Ainsi que la Cour l'avait déjà indiqué dans son avis de rupture du délibéré du 21 octobre 2015, un premier droit dont l'appelante entend se prévaloir serait le droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de ses communications, lequel correspond, conformément aux explications relatives à la Charte visées en son article 52, paragraphe 7, à l'article 8 CEDH. Ainsi, cette disposition instaure une protection contre les interventions



arbitraires ou disproportionnées de la puissance publique dans la sphère d'activité privée d'une personne physique ou morale et entraîne qu'une ingérence dans la vie privée ne peut se justifier que si elle poursuit un but légitime et se trouve par rapport à ce but dans un juste rapport de proportionnalité. Or, l'appelante soutient précisément que la décision d'injonction du 16 mars 2015 tendrait à l'obliger à fournir des renseignements dans le cadre d'une demande de renseignements des autorités françaises sans aucune justification quant au but fiscal réel, de manière qu'un but légitime ferait défaut en l'espèce.

En deuxième lieu, l'appelante peut invoquer à son profit le droit à la protection des données à caractère personnel la concernant consacré par l'article 8 de la Charte. S'il est vrai que les explications relatives audit article 8 indiquent que la directive 95/46/CE du Parlement européen et du Conseil relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, ainsi que le règlement (CE) n° 45/2001 du Parlement européen et du Conseil relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel par les institutions et organes communautaires et à la libre circulation de ces données « *contiennent des conditions et limitations applicables à l'exercice du droit à la protection des données à caractère personnel* », que ce dernier règlement vise essentiellement les personnes physiques et que la directive 95/46/CE permet aux Etats membres de limiter la portée des obligations dans le domaine fiscal, il n'en découle pas nécessairement que le champ d'application de l'article 8 de la Charte soit *ipso jure* réduit aux domaines d'application respectifs des directive et règlement communautaires prévus. Or, l'appelante se prévaut précisément du fait qu'elle se trouverait contrainte de fournir des données à caractère personnel, en l'occurrence les identités de ses actionnaires et des personnes qui la contrôlent, à une fin étrangère à son imposition personnelle dont elle conteste la validité sur base de son argumentation relative à la pertinence vraisemblable manquante de ces informations.

En considération de ces éléments, la Cour estime que l'appelante pourrait *a priori* se prévaloir d'au moins un droit garanti par le droit de l'Union qui serait mis en cause par les décisions en cause en l'espèce, de manière qu'elle serait en droit d'invoquer à son profit les garanties prévues par l'article 47 de la Charte.

Or, conformément aux explications relatives à la Charte, l'alinéa 1<sup>er</sup> de cette disposition est fondé sur l'article 13 de la CEDH tandis que son alinéa 2 correspond à l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la CEDH.

L'article 47, alinéa 1<sup>er</sup>, de la Charte consacre partant le principe de la protection juridictionnelle effective et afin de garantir ce droit à un recours effectif devant un tribunal, l'article 19, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 2, du TUE impose aux Etats membres d'établir les voies de recours nécessaires pour assurer une protection juridictionnelle effective dans les domaines couverts par le droit de l'Union. L'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la CEDH est communément interprété en matière pénale – il y a lieu de conclure à partir des critères usuels que l'amende fixée en l'espèce à l'égard de l'appelante relève de la notion d'accusation en matière pénale au sens de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la CEDH - en ce sens que le tribunal saisi doit avoir une compétence de pleine juridiction et ainsi disposer de la compétence pour se pencher sur toutes les questions de fait et de droit pertinentes pour le litige lui soumis et qu'il doit disposer du pouvoir de réformer en tous points, en fait comme en droit, la décision rendue par l'organe inférieur. En outre, la Cour EDH a déjà estimé que des décisions administratives ne peuvent lier le tribunal que si elles ont été rendues conformément aux exigences de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la CEDH (28 juin 1990, n° 11761/85, *Obermeier c/ Autriche*). L'appelante incrimine néanmoins précisément le fait que la décision d'injonction du 16 mars 2015 n'est, d'après l'article 6 (1) de la loi du 25 novembre 2014, susceptible de faire l'objet d'aucune voie de recours et que le juge administratif refuse *a priori* dès lors également son contrôle dans le cadre d'un recours

contre une amende subséquente alors même que c'est la décision d'injonction qui crée l'obligation pour l'administré de fournir au directeur certains renseignements et qui emporte que le simple constat du non-respect de l'obligation de fournir ainsi mise à charge de l'administré fonde à lui seul le principe d'une amende administrative sur base de l'article 5 (1) de la loi du 25 novembre 2014. L'appelante critique ainsi pertinemment la situation légale en ce qu'elle se voit empêchée de contester à un quelconque stade de procédure la décision d'injonction en tant que fait générateur de l'amende et partant la justification du principe même d'une amende et en ce que la portée de son recours contre l'amende est partant réduite à la question de son *quantum*.

Il est vrai que l'article 52, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la Charte prévoit la possibilité d'instaurer des limitations de l'exercice des droits et libertés reconnus par elle pour autant qu'elles respectent le contenu essentiel desdits droits et libertés, qu'elles soient nécessaires et répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union ou au besoin de protection des droits et libertés d'autrui. Cependant, la Cour considère qu'*a priori*, une justification pour de telles limitations ne se dégage pas de la matière de l'échange de renseignements ni de la situation juridique en cause. En effet, il convient de rappeler que la situation de l'appelante est celle d'un administré, en sa qualité de tiers détenteur de renseignements, résident de l'Etat requis, qui se voit contraint par ce dernier de fournir certains renseignements provenant de sa sphère personnelle à des fins certes fiscales, mais entièrement étrangères à son propre cas d'imposition, et qui ne dispose d'aucune voie de recours contre cette décision administrative lui imposant une obligation de donner, que ce soit dans l'Etat requérant ou dans l'Etat requis, au vœu de l'article 6 (1) de la loi du 25 novembre 2014.

La Cour considère partant que si la prémisse de l'applicabilité au cas d'espèce de la Charte se trouvait vérifiée, l'article 6 (1) de la loi du 25 novembre 2014 serait de nature à soulever effectivement des questions de respect de l'article 47 de la Charte qu'il faudrait, le cas échéant, solutionner en ce sens qu'il y aurait lieu d'admettre, au-delà des termes de l'article 6 (1) prévisé, que le juge administratif devrait être amené à contrôler pour le moins par voie d'exception la validité de la décision d'injonction du 16 mars 2015 dans le cadre du recours sous examen dirigé contre la décision de fixation de l'amende du 18 mai 2015 afin de pouvoir effectivement exercer une compétence de pleine juridiction à l'égard de cette dernière.

En supposant ainsi que la question du respect de l'article 47 de la Charte soit à solutionner de la sorte, la Cour se verrait amenée à contrôler la conformité de la décision d'injonction du 16 mars 2015 à la directive 2011/16 et à sa loi de transposition du 29 mars 2013.

L'appelante se prévaut en premier lieu du critère de la pertinence vraisemblable des renseignements requis et considère que ce critère ne se trouve pas vérifié en l'espèce dans la mesure où les autorités françaises seraient tenues d'accorder l'exemption de la retenue à la source française par rapport aux distributions de bénéfices en cause lui versées par la société ... sans pouvoir requérir à cette fin l'indication des identités des actionnaires et bénéficiaires économiques de l'appelante, telles que ces informations ont fait l'objet de la demande de renseignements en cause.

L'article 3, n° 8 de la directive 2011/16 définit l'échange de renseignements sur demande comme « *tout échange d'informations réalisé sur la base d'une demande introduite par l'Etat membre requérant auprès de l'Etat membre requis dans un cas particulier* ». Dans le cadre du système d'échange d'informations sur demande tel qu'il est organisé par la directive 2011/16, les obligations de communication, sur demande de la part d'autorités d'autres Etats membres, de renseignements par l'autorité compétente de l'Etat requis sont définies par l'article 5 de la directive 2011/16 qui dispose comme suit : « *A la*

*demande de l'autorité requérante, l'autorité requise communique à l'autorité requérante les informations visées à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives ». L'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1<sup>er</sup>, auquel cette disposition renvoie dispose que « la présente directive établit les règles et procédures selon lesquelles les États membres coopèrent entre eux aux fins d'échanger les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne des États membres relative aux taxes et impôts visés à l'article 2 ».*

Par rapport au contenu nécessaire d'une demande de renseignements de la part d'une autorité compétente d'un Etat membre en tant qu'Etat requérant, l'article 20 de directive 2011/16, après avoir indiqué dans son paragraphe 1<sup>er</sup> que « les demandes d'informations et d'enquêtes administratives introduites en vertu de l'article 5 ainsi que les réponses correspondantes, les accusés de réception, les demandes de renseignements de caractère général et les déclarations d'incapacité ou de refus au titre de l'article 7 sont, dans la mesure du possible, transmis au moyen d'un formulaire type adopté par la Commission européenne (...) », précise dans son paragraphe 2 que « les formulaires types visés au paragraphe 1 comportent au moins les informations suivantes, que doit fournir l'autorité requérante:

- a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;
- b) la finalité fiscale des informations demandées.

*L'autorité requérante peut, dans la mesure où ils sont connus et conformément à l'évolution de la situation internationale, fournir les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise ».*

Il est permis de déduire à partir de ces dispositions qu'une requête d'échange de renseignements sur demande n'est à considérer comme portant sur un cas particulier que si, au minimum, l'autorité requérante fournit à l'autorité requise les informations essentielles, premièrement, concernant l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et, deuxièmement, la finalité fiscale des informations demandées. De manière facultative, l'autorité requérante peut fournir des informations additionnelles à l'autorité requise, dans la mesure où ces informations sont connues et conformément à l'évolution de la situation internationale, à savoir des indications relatives aux nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout autre élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise. Il faut logiquement conclure que l'échange de renseignements sur demande instauré par la directive 2011/16 ne peut concerner qu'un cas d'imposition particulier d'un contribuable individuellement identifié et par rapport auquel l'Etat requérant peut se prévaloir d'une finalité tirée de la fixation d'un certain impôt à son égard.

Concernant le contour des renseignements que l'Etat requis doit fournir sur demande à l'Etat requérant, l'article 5 de la directive 2011/16 renvoie à la définition des informations contenue à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1<sup>er</sup>, et partant à la notion des « informations vraisemblablement pertinentes » mais sans la définir elle-même plus en avant.

Cependant, le considérant n° 9 du préambule de la directive 2011/16 décrit comme suit la notion de la pertinence vraisemblable : « Il importe que les États membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre État membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la « pertinence vraisemblable » vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États membres ne sont pas libres d'effectuer des « recherches tous azimuts » ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un

*contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez souplement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif».*

La notion de la pertinence vraisemblable ainsi circonscrite dans le préambule de la directive 2011/16 s'apparente largement à celle admise dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après visé comme le « *Modèle de convention* », pour l'application, dans sa teneur au moment de l'adoption de cette directive, de l'article 26 dudit Modèle qui prévoit un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, mais qui retient également qu'il n'est pas loisible aux États contractants « *d'aller à la pêche aux renseignements* » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé » (Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5), l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ». Cette condition implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé (Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n°s 5, 5.1 et 9) et ensuite que les renseignements demandés soient vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. Le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006, ci-après désigné par le « *Manuel* », précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* » (module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7).

Dans la mesure où la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités par l'Etat requérant auprès de l'Etat requis pour le cas d'imposition particulier constitue au niveau du Modèle de convention une condition pour déclencher l'obligation de l'Etat requis en vue de donner suite à la demande de l'Etat requérant et prendre les mesures internes nécessaires à l'obtention de ces renseignements auprès du tiers détenteur et au vu de la teneur de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1<sup>er</sup>, et du considérant n° 9 de la directive 2011/16, la question se pose si cette condition de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités par l'Etat requérant doit se trouver vérifiée de manière parallèle également dans le cadre de l'application de cette directive par deux Etats membres, de manière qu'une demande de renseignements de la part de l'Etat requérant et la décision d'injonction prise en son exécution par l'autorité compétente de l'Etat requis à l'égard du tiers détenteur des renseignements ne devraient être considérées comme valables que si les renseignements sollicités répondent à cette exigence. L'Etat relève à cet égard que le fait par un Etat membre d'élever le critère de la pertinence vraisemblable des renseignements au rang d'une condition absolue pour l'application de l'échange de renseignements pourrait être considéré comme entrave au principe de la coopération loyale inscrit à l'article 4 TUE, à la théorie de l'effet utile du droit de l'Union et à l'exécution de la directive 2011/16.

A la lumière de ces différentes considérations, il convient partant de soulever préalablement la question de savoir si les articles 1<sup>er</sup>, paragraphe 1<sup>er</sup>, et 5 de la directive 2011/16 doivent, à la lumière, d'un côté, du parallélisme avec la norme de la pertinence vraisemblable découlant du Modèle de convention et, d'un autre côté, du principe de la coopération loyale inscrit à l'article 4 TUE et de la finalité de la directive 2011/16, être interprétés en ce sens que le caractère vraisemblablement pertinent, par rapport au cas d'imposition visé et à la finalité fiscale indiquée, des renseignements sollicités par un Etat membre auprès d'un autre Etat membre constitue une condition à laquelle la demande de

renseignements doit satisfaire en vue de déclencher l'obligation pour l'autorité compétente de l'Etat membre requis d'y donner suite et de légitimer une décision d'injonction à un tiers détenteur de sa part.

Si une réponse affirmative devait être donnée par la CJUE à cette question, il faudrait ensuite examiner celle relative au contrôle du respect de cette condition de la pertinence vraisemblable des renseignements considéré plus particulièrement au niveau de l'Etat requis.

Sous cet aspect, la directive 2011/16 dispose dans son article 7, paragraphe 4, que *« dans un délai d'un mois suivant la réception de la demande, l'autorité requise notifie à l'autorité requérante les éventuelles lacunes constatées dans la demande ainsi que, le cas échéant, la nécessité de fournir d'autres renseignements de caractère général »*, tandis que le paragraphe 6 du même article prévoit que *« lorsque l'autorité requise ne dispose pas des informations demandées et n'est pas en mesure de répondre à la demande d'informations ou refuse d'y répondre pour les motifs visés à l'article 17, elle informe l'autorité requérante de ses raisons immédiatement, et en tout état de cause dans un délai d'un mois suivant la réception de la demande »*.

Ces dispositions permettent *a priori* de conclure que l'autorité compétente de l'Etat requis est autorisée par la directive 2011/16 à vérifier le contenu de la demande de renseignements lui présentée par l'autorité compétente de l'Etat requérant et notamment le fait de savoir si tous les renseignements à fournir par ce dernier sont indiqués dans la demande et que l'autorité compétente de l'Etat requis peut décliner d'y donner suite à défaut de disposer de toutes les informations nécessaires. A défaut d'une précision en sens contraire, les paragraphes 4 et 6 de l'article 7 de la directive 2011/16 peuvent ainsi *a priori* être lus en ce sens que la demande de renseignements doit contenir les informations nécessaires à la justification de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités et que l'autorité compétente de l'Etat requis est autorisée, premièrement, à examiner si les informations fournies sont, d'après son analyse, de nature à justifier la pertinence vraisemblable des renseignements dont l'obtention dans l'Etat requis est requise, deuxièmement, à demander à l'autorité compétente de l'Etat requérant des précisions complémentaires au cas où elle conclut à une insuffisance des informations contenues dans la demande à cet égard et, troisièmement, à dénier de donner suite à la demande de renseignements si les informations globalement fournies par l'Etat requérant s'avèrent insuffisantes pour justifier la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Si un pouvoir de vérification dans le chef de l'autorité administrative compétente de l'Etat requis peut ainsi être déduit à première vue des dispositions de la directive 2011/16, celle-ci reste cependant muette relativement au pouvoir de contrôle de la juridiction compétente dans l'Etat requis lorsqu'elle est saisie par le destinataire d'une mesure d'exécution prise par l'autorité compétente de l'Etat requis pour obtenir les renseignements demandés, sauf à renvoyer dans ses articles 6, paragraphe 3, et 18, paragraphe 1<sup>er</sup>, aux dispositions de collecte de renseignements et aux procédures du droit interne de l'Etat membre concerné.

Or, la loi du 25 novembre 2014 circonscrit le contrôle à effectuer par l'administration fiscale compétente comme suit dans son article 3 :

*« (1) L'administration fiscale compétente vérifie la régularité formelle de la demande d'échange de renseignements. La demande d'échange de renseignements est régulière en la forme si elle contient l'indication de la base juridique et de l'autorité compétente dont émane la demande ainsi que les autres indications prévues par les Conventions et lois.*

*(2) Si la demande d'échange de renseignements ne contient pas les indications prévues au paragraphe 1er, un complément d'information est demandé à l'autorité compétente de l'Etat requérant.*

*L'administration fiscale compétente est tenue d'exécuter la demande d'échange de renseignements lorsque celle-ci est complète ou a été complétée ».*

Les travaux parlementaires relatifs à la loi du 25 novembre 2014 décrivent le contenu de ce contrôle de la régularité formelle de la demande en les termes suivants : « *Le paragraphe 1<sup>er</sup> précise ainsi clairement que le contrôle à effectuer par l'administration fiscale compétente se limite à un contrôle de la régularité formelle consistant à vérifier si la demande d'échange de renseignements contient toutes les indications nécessaires prévues par les Conventions et lois.*

*En d'autres termes, il n'appartient pas à l'administration fiscale compétente de vérifier ou d'apprécier l'opportunité et la régularité de l'enquête ou du contrôle fiscal mené à l'étranger ou de remettre en cause la véracité des éléments de fait tels que présentés par l'autorité compétente étrangère.*

*Le paragraphe 2 rappelle que l'échange de renseignements sur demande doit être accordé de la manière la plus large possible. Un complément d'information ne peut être demandé que lorsque la demande est incomplète »* (projet de loi prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6680, commentaire des articles, pp. 3-4).

Force est de conclure que l'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 limite le pouvoir de contrôle de l'administration luxembourgeoise agissant en tant qu'autorité compétente de l'Etat requis au respect de la forme d'une demande de renseignements qui se résume à vérifier si toutes les mentions requises par l'article 20, paragraphe 2, de la directive se trouvent indiquées dans le formulaire y visé.

Dans la logique de l'exclusion de tout recours juridictionnel contre la décision d'injonction inscrite dans son article 6 (1), la loi du 25 novembre 2014 ne comporte aucune disposition relative à l'étendue d'un éventuel contrôle par le juge administratif.

Dans la mesure où les présents développements sont fondés sur la prémisse que la Charte est applicable en l'espèce et qu'il y a lieu d'admettre, sur base de l'article 47 de la Charte et au-delà des termes de l'article 6 (1) de la loi du 25 novembre 2014, que le juge administratif devrait être amené pour le moins à contrôler par voie d'exception la validité de la décision d'injonction du 16 mars 2015, dans le cadre du recours sous examen dirigé contre la décision de fixation d'amende du 18 mai 2015, afin de pouvoir exercer une compétence de pleine juridiction à l'égard de cette dernière, la question se pose si un recours juridictionnel limité à la vérification de la régularité formelle, telle que délimitée par l'article 3 (1) de la loi du 25 novembre 2014, de la demande de renseignements, afin d'apprécier le bien-fondé de la décision d'injonction prise en son exécution, suffit aux exigences de l'article 47 de la Charte par rapport à une argumentation du tiers détenteur relative à l'absence de base légale valable dans le droit interne de l'Etat requérant pour solliciter les renseignements visés par l'appelante et dépassant partant le cadre de la pure forme. Il est en effet loin d'être évident si une vérification purement formelle de la demande de renseignements suffit pour contrôler sous tous ses aspects la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés par l'Etat requérant laquelle est de nature à impliquer des questions de fond dépassant le respect de la simple forme.

La Cour tient à ajouter que l'article 17, paragraphe 2, de la directive 2011/16 dispose que « *la présente directive n'impose pas à un Etat membre requis l'obligation de procéder à des enquêtes ou de transmettre des informations dès lors que la réalisation de telles enquêtes ou la collecte des informations en question aux propres fins de cet Etat membre serait contraire à sa législation* ».

La même question se pose par rapport au second moyen de l'appelante tenant au non-respect de la condition de l'épuisement préalable des moyens d'investigation du droit interne pourtant formellement prévue par l'article 17, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la directive 2011/16.

Dans ces conditions, il y a lieu de soulever encore la question de savoir si les dispositions combinées des articles 1<sup>er</sup>, paragraphe 1<sup>er</sup>, et 5 de la directive 2011/16 ainsi que 47 de la Charte n'imposent pas au juge national de l'Etat requis, saisi par le tiers détenteur, de vérifier le respect de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés sous tous ses aspects tenant aux liens avec le cas d'imposition concrètement en cause, à la finalité fiscale invoquée et au respect de l'article 17 de la directive 2011/16.

Finalement, dans l'hypothèse où les réponses aux questions ci-avant soulevées devaient toutes recevoir une réponse affirmative, la Cour se trouverait confrontée à une difficulté d'ordre procédural supplémentaire.

En effet, l'article 16, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la directive 2011/16 dispose que « *les informations communiquées entre Etats membres sous quelque forme que ce soit en application de la présente directive sont couvertes par le secret officiel et bénéficient de la protection accordée à des informations de même nature par la législation nationale de l'Etat membre qui les a reçues. Ces informations peuvent servir à l'administration et à l'application de la législation interne des Etats membres relative aux taxes et impôts visés à l'article 2* ». Ce texte renvoie partant au droit interne des Etats membres en ce qui concerne le régime de la confidentialité de la demande et des renseignements fournis en son exécution.

L'article 3 (4) de la loi du 25 novembre 2014 dispose que « *la demande d'échange de renseignements ne peut pas être divulguée. La décision d'injonction ne comporte que les indications qui sont indispensables pour permettre au détenteur des renseignements d'identifier les renseignements demandés* ».

Conformément à cette disposition, la demande de renseignements n'est pas communiquée au tiers détenteur et la décision d'injonction lui adressée ne doit pas reprendre toutes les indications contenues dans la demande de renseignements quant à l'identité de la personne concernée par l'enquête ou le contrôle dans l'Etat requérant, la finalité fiscale et la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités, mais seulement celles qui sont indispensables pour que le tiers détenteur puisse déterminer avec la précision requise les renseignements qu'il est tenu de fournir. Il s'ensuit qu'au niveau administratif, le tiers détenteur ne se voit pas communiquer tous les éléments de la demande de renseignements. S'il décide partant, comme en l'espèce, de former un recours contentieux contre une décision de fixation d'une amende pour non-exécution de la décision d'injonction et sollicite dans ce cadre également l'examen de la validité de la décision d'injonction, il est appelé à motiver son recours sans cependant avoir accès à la demande de renseignements émanant de l'Etat requérant contenant les justifications de sa validité.

D'un autre côté, dans le cadre d'un recours contentieux devant les juridictions administratives, l'article 8 (5) de la loi du 21 juin 1999 impose en principe à l'autorité qui a posé l'acte visé par le recours l'obligation de déposer au greffe de la juridiction le dossier administratif y relatif dont la demande de renseignements étrangère constitue *a priori* un élément primordial, la même disposition accordant aux parties un droit d'accès à ce dossier et un droit d'en obtenir une copie.

Cependant, au vu de la formulation générale et sans exception – certes dans une logique d'exclusion de tout recours contentieux contre la décision d'injonction, de manière à ne pas devoir prévoir des aménagements dans le cadre d'une instance judiciaire – de la première phrase de l'article 3 (4) de la loi du 25 novembre 2014, celle-ci pourrait être interprétée par l'Etat luxembourgeois en ce sens qu'elle déroge à l'article 8 (5) de la loi du 21 juin 1999 et que la demande de renseignements ne pourrait pas être produite dans le cadre de l'instance devant le juge administratif, ce qui aurait pour effet de priver à la fois ce dernier d'un élément essentiel pour pouvoir assurer sa mission de contrôle de la justification de la demande de renseignements, notamment en ce qui concerne la pertinence des renseignements demandés, et de la validité de la décision d'injonction et la partie recourante de la faculté de prendre position par rapport à l'ensemble de ces questions.

Or, l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la CEDH, auquel correspond l'article 47, paragraphe 2, de la Charte, pose le principe du caractère équitable du procès qui se trouve concrétisé par les exigences de l'égalité des armes et des droits de la défense lesquelles sont considérées comme des « *réactifs* » ou détecteurs d'inégalités dans l'application de cette exigence globale (Pettiti, Decaux, Imbert : *La Convention européenne des droits de l'homme*, édit. Economica, p. 265). L'exigence de l'égalité des armes implique que chaque partie à un procès doit être en mesure de présenter ses arguments, de soumettre ses preuves et d'avoir accès aux éléments sur lesquels le juge pourra fonder sa décision dans des conditions qui ne la désavantagent pas par rapport aux autres parties. Le droit à une procédure contradictoire implique donc que dans le cadre d'un recours contentieux contre une décision de l'autorité compétente, une partie puisse avoir accès à tous les arguments et à toutes les preuves soumis au juge par l'autorité compétente et les autres parties au litige. Cependant, à la fois la Cour EDH (notamment 7 juin 2007, Kukkonen c/ Finlande, n° 57793/00, par. 20) et la CJUE (notamment 13 février 1979, Hoffmann-La Roche, 85/76 ; 25 janvier 2007, Dalmine c/ Comm., C-407/07 P) ont déjà reconnu en d'autres matières des restrictions au droit à un procès pleinement contradictoire afin de voir protéger des secrets sous condition que toutes les difficultés causées à la défense par une limitation de ses droits doivent être suffisamment compensées par la procédure suivie devant les autorités judiciaires, ainsi que sous réserve que la circonstance qu'un élément de preuve constitue le fondement unique ou du moins déterminant de la mesure, mais que la partie concernée n'a pu en discuter ou faire discuter à aucun stade de la procédure, a pour effet que le caractère équitable de la procédure ne se trouve plus respecté (Cour EDH 27 février 2001, Lucà c/ Italie, n° 33354/96, § 40). La Cour EDH et la CJUE posent en outre de manière univoque le principe que la confidentialité d'informations ou de preuves ne saurait être opposée au juge compétent pour l'empêcher d'en prendre connaissance (p.ex. Cour EDH 19 février 2009, A et autres c/ Royaume Uni, n° 3455/05 ; CJUE 13 juillet 2006, Mobistar, C-438/04).

Dans la mesure où cette question de la divulgation de la demande de renseignements ne s'est pas encore posée devant la Cour depuis l'entrée en vigueur de la loi du 25 novembre 2014 et où la Cour n'a dès lors pas encore été amenée à définir la portée de l'article 3 (4) de ladite loi par rapport aux règles de la procédure contentieuse, il y a lieu de soumettre à la CJUE une question préjudicielle afin d'interpréter cette disposition d'une manière qui soit conforme à l'article 47 de la Charte.

En conclusion de l'ensemble de ces développements, la Cour constate que les moyens soulevés par l'appelante à l'appui de son recours à l'encontre d'une décision de fixation d'une amende prise dans le cadre de l'exécution, par le Luxembourg, de ses obligations découlant de la directive 2011/16 soulèvent les différentes questions successives ci-avant dégagées relatives à l'applicabilité et à l'interprétation de la Charte ainsi que de la directive 2011/16, que les réponses à ces questions sont nécessaires à la solution du litige sous examen et que lesdites réponses ne se dégagent pas d'ores et déjà de la jurisprudence



existante de la CJUE. Conformément à l'article 267 TFUE, la Cour demande partant à la CJUE de statuer à titre préjudiciel sur les questions formulées au dispositif du présent arrêt.

La Cour demande également à la CJUE de bien vouloir statuer dans la mesure du possible sur ces questions dans le cadre d'une procédure préjudicielle accélérée telle que prévue par les articles 105 à 106 du règlement de procédure de la Cour de Justice. En effet, l'affaire sous examen constitue le premier précédent d'un contentieux qui soulève des questions du droit de l'Union par rapport à la nouvelle loi du 25 novembre 2014 et qui pourra potentiellement engendrer un nombre non négligeable de litiges similaires auxquels les juridictions administratives seront confrontées. Il s'y ajoute que la loi du 25 novembre 2014 prévoit des délais stricts de traitement des recours contentieux ouverts impliquant en principe que la partie défenderesse en première instance ou intimée en instance d'appel doit prendre position dans le délai d'un mois à partir de l'introduction du recours ou de l'appel et que respectivement le tribunal administratif ou la Cour administrative doivent rendre leur décision dans le mois à partir du dépôt du mémoire en réponse. En outre, le Luxembourg est tenu de respecter le principe de la coopération loyale inscrit à l'article 4 TFUE et se trouve engagé en matière d'échange de renseignements au niveau de l'OCDE et du Forum global pour la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales dans un processus tendant au respect de certains standards et comportant des évaluations par les pairs et une incertitude prolongée quant au contrôle juridictionnel à effectuer par rapport à une amende, voire par voie d'exception par rapport à une décision d'injonction, risquera d'affecter les possibilités du Luxembourg de donner suite à ses engagements à ce niveau.

Eu égard à la procédure de question préjudicielle à engager, il y a lieu de réserver tous autres droits et moyens des parties et de fixer l'affaire au rôle général jusqu'à ce que la CJUE aura rendu son arrêt sur les questions préjudicielles lui soumises.

## PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,  
reçoit l'appel du 31 août 2015 en la forme,

au fond, avant tout autre progrès en cause, tous autres droits et moyens des parties restant réservés, demande à la Cour de Justice de l'Union européenne de statuer à titre préjudiciel sur les questions suivantes :

*1) Est-ce qu'un Etat membre met en œuvre le droit de l'Union et rend partant la Charte applicable, conformément à l'article 51, paragraphe 1<sup>er</sup>, de cette dernière, dans une situation telle celle de l'espèce lorsqu'il fixe à l'égard d'un administré une sanction administrative pécuniaire en raison de manquements reprochés à ce dernier par rapport à ses obligations de coopération découlant d'une décision d'injonction prise par son autorité nationale compétente sur base des règles de procédure de droit interne instaurées à cet effet dans le cadre de l'exécution, par cet Etat membre en sa qualité d'Etat requis, d'une demande d'échange de renseignements émanant d'un autre Etat membre et fondée par ce dernier notamment sur les dispositions de la directive 2011/16 relatives à l'échange de renseignements sur demande ?*

*2) en cas d'application vérifiée de la Charte au cas d'espèce, est-ce qu'un administré peut se prévaloir de l'article 47 de la Charte lorsqu'il estime que la sanction administrative pécuniaire prévisée fixée à son encontre tendrait à l'obliger à fournir des renseignements dans le cadre de l'exécution, par l'autorité compétente de l'Etat membre requis dont il est un résident, d'une demande de renseignements émanant d'un autre Etat membre qui serait sans aucune justification quant au but fiscal réel, de manière qu'un but légitime ferait défaut*

*dans le cas d'espèce, et qui viserait à obtenir des renseignements dont la pertinence vraisemblable pour le cas d'imposition concerné ferait défaut ?*

*3) en cas d'application vérifiée de la Charte au cas d'espèce, est-ce que le droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial tel que consacré par l'article 47 de la Charte requiert, sans que l'article 52, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la Charte ne permette de prévoir des restrictions, que le juge national compétent doit disposer d'une compétence de pleine juridiction et partant du pouvoir de contrôler du moins par voie d'exception la validité d'une décision d'injonction prise par l'autorité compétente d'un Etat membre dans le cadre de l'exécution d'une demande d'échange de renseignements soumise par l'autorité compétente d'un autre Etat membre notamment sur base de la directive 2011/16 dans le cadre du recours introduit par le tiers détenteur des renseignements, destinataire de cette décision d'injonction et dirigé contre une décision de fixation d'une sanction administrative pécuniaire en raison du manquement reproché à ce justiciable par rapport à son obligation de collaboration dans le cadre de l'exécution de ladite demande ?*

*4) en cas d'application vérifiée de la Charte au cas d'espèce, est-ce que les articles 1<sup>er</sup>, paragraphe 1<sup>er</sup>, et 5 de la directive 2011/16 doivent, à la lumière, d'un côté, du parallélisme avec la norme de la pertinence vraisemblable découlant du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune et, d'un autre côté, du principe de la coopération loyale inscrit à l'article 4 du TUE, ensemble la finalité de la directive 2011/16, être interprétés en ce sens que le caractère vraisemblablement pertinent, par rapport au cas d'imposition visé et à la finalité fiscale indiquée, des renseignements sollicités par un Etat membre auprès d'un autre Etat membre constitue une condition à laquelle la demande de renseignements doit satisfaire en vue de déclencher l'obligation pour l'autorité compétente de l'Etat membre requis d'y donner suite et de légitimer une décision d'injonction à un tiers détenteur de sa part ?*

*5) en cas d'application vérifiée de la Charte au cas d'espèce, est-ce que les dispositions combinées des articles 1<sup>er</sup>, paragraphe 1<sup>er</sup>, et 5 de la directive 2011/16, ainsi que 47 de la Charte doivent être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à une disposition légale d'un Etat membre limitant d'une manière générale l'examen, par son autorité nationale compétente agissant en tant qu'autorité de l'Etat requis, de la validité d'une demande de renseignements, à un contrôle de la régularité formelle et qu'elles imposent au juge national, dans le cadre d'un recours contentieux tel que décrit dans la troisième question ci-dessus dont il se trouve saisi, de vérifier le respect de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés sous tous ses aspects tenant aux liens avec le cas d'imposition concrètement en cause, à la finalité fiscale invoquée et au respect de l'article 17 de la directive 2011/16 ?*

*6) en cas d'application vérifiée de la Charte au cas d'espèce, est-ce que l'article 47, paragraphe 2, de la Charte s'oppose à une disposition légale d'un Etat membre qui exclut la soumission au juge national compétent de l'Etat requis, dans le cadre d'un recours contentieux tel que décrit dans la troisième question ci-dessus dont il se trouve saisi, de la demande de renseignements formée par l'autorité compétente d'un autre Etat membre et impose-t-il la production de ce document devant le juge national compétent et l'accès à accorder au tiers détenteur, voire la production de ce document devant le juge national, sans conférer un accès au tiers détenteur en raison du caractère confidentiel de ce document sous condition que toutes les difficultés causées au tiers détenteur par une limitation de ses droits doivent être suffisamment compensées par la procédure suivie devant le juge national compétent ?*

*demande à la Cour de Justice de l'Union européenne de statuer sur ces questions dans la mesure du possible dans le cadre d'une procédure préjudicielle accélérée,*

met l'affaire au rôle général en attendant l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne,

réserve les dépens.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 17 décembre 2015 au local ordinaire des audiences de la Cour par le président, en présence du greffier en chef de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS

s. DELAPORTE